

Form präsentiert. Mit diesem Modell wird die Möglichkeit eröffnet, einen international wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatz anzubieten und den Unternehmensteuersatz vom Einkommensteuertarif abzukoppeln. Der größte Vorzug dieses Modells liegt sicherlich in der Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Kommunale Unternehmensteuer, womit erst eine wirkliche Reform der Unternehmensbesteuerung ermöglicht wird. Außerdem ist das Konzept umfassend angelegt und schließt neben der eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung auch die Konzernbesteuerung und den Bereich der Umstrukturierungen ein. Da weitgehend an das geltende Steuerrecht angeknüpft wird, dürften kaum Akzeptanzprobleme auftreten und auch die Übergangsfragen beherrschbar sein. Allerdings stellen sich Folgefragen z.B. für den Bereich der Kirchensteuer, die in einem nächsten Schritt angegangen werden müssen. Der Steuergesetzgeber ist in der komfortablen Situation, für sein Reformvorhaben neben dem vorgestellten Konzept der Stiftung Marktwirtschaft auch auf die Konzeption des Sachverständigenrates zurückgreifen zu können. Zwischen beiden Konzepten sind deutliche Konvergenzen zu erkennen.

2. Die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft¹ für eine wettbewerbsfähige Unternehmensteuerstruktur

Johanna Hey, Universität zu Köln

I.	Das lange Warten auf eine Unternehmensteuerstrukturreform	120
II.	Das Strukturproblem.....	123
III.	Mögliche Lösungen des Strukturproblems.....	123
IV.	Die Antwort der Stiftung Marktwirtschaft: Einführung einer Allgemeinen Unternehmensteuer	125
	A. Grundkonzept	125
	B. Die einzelnen Elemente.....	127
	1) Subjektiver und sachlicher Anwendungsbereich	127
	2) Ermittlung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns.....	128
	3) Verlustverrechnung	129
	4) Vermeidung von Doppelbelastungen mit Unternehmen- und Einkommensteuer.....	130
	5) Kleinunternehmerregelung.....	132
	6) Auslandssachverhalte	133
	7) Sonderregelungsbedarf Einzelunternehmer	135
V.	Fazit	135

¹ Das Projekt vereint über 70 Experten aus den Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, der Wirtschaft, der Verwaltung, Richter- und Beraterschaft. Die Kommission arbeitet überparteilich. Ein nicht stimmberechtigter politischer Beirat, in dem alle Volksparteien vertreten sind, gewährleistet die Nähe zur Politik.

I. Das lange Warten auf eine Unternehmensteuerstrukturreform

Bereits Ende der 1990er Jahre war unübersehbar, dass Deutschland im internationalen, vor allem aber im europäischen Steuerwettbewerb schlecht positioniert war. Mit der damaligen Gesamtbelastung aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer (40 v.H.) und Solidaritätszuschlag von insgesamt rund 52 v.H. war Deutschland weit abgeschlagen, zumal bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002² die Bemessungsgrundlage gerade im unternehmerischen Bereich erheblich verbreitert worden war³. Damit ergab sich auch bei Betrachtung der Effektivbelastung kein wesentlich anderes Bild⁴.

Ebenso klar war bereits damals, dass es sich nicht nur um ein Steuersatz-, sondern auch um ein Steuerstrukturproblem handelte. Anders als andere Staaten, in denen Unternehmen überwiegend als Kapitalgesellschaften organisiert sind, erschwert die große Anzahl von Personenunternehmen in Deutschland⁵ die Antwort auf den sich in erster Linie in der Körperschaftsteuer abspielenden Standortwettbewerb. Eine schlichte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes führt zu einer Benachteiligung der Personenunternehmen. Vor diesem Hintergrund hatte der damalige Bundesminister der Finanzen *O. Lafontaine* am 18.12.1998 der sog. Brühler Kommission den Auftrag erteilt, „ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten“ mit dem Ziel einer „rechtsformneutralen Unternehmenssteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 v.H. besteuert werden“⁶. Das Ergebnis ist bekannt. Statt einer einheitlichen Unternehmensteuer hat sich der Gesetzgeber, nachdem er mit dem Versuch, Personenunternehmen eine Option zur Körperschaftsteuer einzuräumen⁷, gescheitert war, der Krücke der Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG bedient. Es blieb

² Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl I, S. 402.

³ Z. B. Verbot der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Einschränkung der Teilwertabschreibung, Wertaufholung, Abzinsungsgebot.

⁴ Effektive Durchschnittsteuerbelastung nach Standorten, vgl. Schreiber/Overesch, Wirtschaftsdienst 2005, S. 220-221.

⁵ Ca. 85 v.H. aller Unternehmen sind personalistisch organisiert und erwirtschaften einen Anteil am Gesamtumsatz von ca. 50 v.H., vgl. Hansen, GmbHR 2004, S. 40.

⁶ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Brühler Empfehlungen, Berlin 1999, S. 11.

⁷ Entwurf des Steuersenkungsgesetzes, BT-Drucks. 14/2683 zu § 4a KStG-E.

beim Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Die Gewerbesteuer wurde als Kittmasse zwischen den Besteuerungsregimen genutzt. Damit waren entgegen aller anfänglichen Proteste⁸ die wahren Gewinner der Reform die Personenunternehmen⁹. Zwar profitieren Kapitalgesellschaften seit 2001 von einer deutlich abgesenkten Thesaurierungsbelastung von insgesamt 38,64 v.H.¹⁰ und der Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungen gem. § 8b Abs. 2 KStG. Doch der Belastungsunterschied zu Personenunternehmen, die dem Einkommensteuerspitzensatz zuzüglich Solidaritätszuschlag unter Anrechnung der Gewerbesteuer unterliegen (45,6 v.H.), ist moderat. Dies gilt umso mehr, als sich der Thesaurierungsvorteil bei Ausschüttung in einen Belastungsnachteil der Kapitalgesellschaft verkehrt, der sich nur durch vorherige langfristige Thesaurierung kompensieren lässt¹¹. Die Rechtslage blieb unbefriedigend, weil bereits 2000 klar war, dass Deutschland auch mit einer auf knapp 40 v.H. abgesenkten Kapitalgesellschaftsbelastung langfristig nicht wettbewerbsfähig sein würde.

Seit der Unternehmenssteuerreform 2000 herrscht trotz fortbestehenden Reformbedarfs Stillstand. Besonders ernüchternd war der Misserfolg in Sachen Gewerbesteuerreform. Trotz intensiver Debatte fanden weder der bereits 2001 vorgelegte BDI/VCI-Vorschlag¹² eines kommunalen Zuschlagsrechts auf Einkommen- und Körperschaftsteuer noch die 2003 eingebrachte Gemeindegewerbesteuer der Bundesregierung¹³ eine Mehrheit. Das FG Niedersachsen spielte den Ball mit Vorlage vom 21.4.2004 erneut an das Bundesverfassungsgericht¹⁴. Doch ob der gordische Knoten hier durchschlagen wird, bleibt zweifelhaft¹⁵.

⁸ So auch noch Lang, GmbHR 2000, S. 453-462.

⁹ Zu Recht Wilk, BB 2006, S. 246; Lietmeyer/Petzold, Wirtschaftsdienst 2005, S. 590.

¹⁰ Bei Gewerbesteuerhebesatz 400 v.H.: bundesdurchschnittlicher Hebesatz 2005: 433 v.H., vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (Hrsg.), Realsteuerhebesätze, Bonn 2005, S. 19.

¹¹ Berechnungen bei Tischer, FR 2000, S. 1009-1013.

¹² Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie e.V. (Hrsg.), Gewinnsteuer, Köln 2001.

¹³ BR-Drucks. 561/03.

¹⁴ FG Niedersachsen v. 21. 4. 2004, EFG 2004, S. 1065.

¹⁵ Vgl. Hey, FR 2004, S. 876.

Schließlich war im März 2005 im sog. Job-Gipfel eine einseitige Entlastung der Kapitalgesellschaften durch Senkung der Körperschaftsteuer auf 19 v.H.¹⁶ verabredet worden. Damit hätte sich die Gesamtbelastung auf 33,36 v.H. reduziert. Personenunternehmen sollte als Kompensation eine verbesserte Gewerbesteueranrechnung gewährt werden mit der Folge einer Reduktion der Gesamtbelastung auf 44,5 v.H. Der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft hätte sich folglich bei nahezu unverändertem Ausschüttungsnachteil (50,15 v.H.) von rund 7 Prozentpunkten auf 11 Prozentpunkte erhöht. Auch mit diesem Schritt wäre es nicht zu einer dramatischen Benachteiligung von Personenunternehmen gekommen, gleichwohl hätte sich das Verhältnis zwischen den Unternehmensformen nicht unerheblich zugunsten der Kapitalgesellschaft verschoben. Gekostet hätte die Tarifsenkung des Job-Gipfels ohne Gegenfinanzierungsmaßnahmen rd. 3 Mrd. €, gebracht hätte die Maßnahme vermutlich nichts. Denn im europäischen Standortwettbewerb hätte sich Deutschland lediglich vom letzten auf den drittletzten Platz vorgehoben¹⁷. Damit lockt man keine ausländischen Investoren an oder veranlasst abgewanderte deutsche Unternehmen zur Rückkehr. Selbstfinanzierungs- und Wachstumseffekte – so sie sich überhaupt auf Steuerreformen zurückführen lassen – hätten sich auf diese Weise nicht erzielen lassen. So war es kein allzu großer Verlust, dass das Job-Gipfel-Gesetz im Zuge der vorgezogenen Neuwahlen gescheitert ist.

Gelöst ist das Problem damit aber noch immer nicht. Und so hat auch die neue Bundesregierung die Unternehmensteuerreform wieder auf die Agenda gesetzt. Der Koalitionsvertrag der Großen Koalition vom 11.11.2005 nennt als Ziel für 2008, das Unternehmenssteuerrecht solle grundlegend fortentwickelt und wettbewerbsfähige Steuersätze realisiert werden. Die Reform soll auch Personenunternehmen erfassen und „weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“ verwirklichen¹⁸. Man darf gespannt sein, ob es diesmal gelingen wird, nicht nur an den Steuersätzen „herumzudoktern“, sondern die Steuerstrukturreform zu meistern.

¹⁶ Vgl. den Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen, BT-Drucks. 15/5554.

¹⁷ Spanien und Malta belasten den Gewinn von Kapitalgesellschaften mit 35 v.H.

¹⁸ CDU, CSU und SPD, Koalitionsvertrag v. 11.11.2005, S. 69.

II. Das Strukturproblem

Warum sich der deutsche Steuergesetzgeber mit einer adäquaten Reaktion auf den Steuerwettbewerb so schwer tut, ist bekannt. Auf der einen Seite hindern ihn der Dualismus der Unternehmensbesteuerung und die große Anzahl Personenunternehmen an einer einseitigen Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf ein wettbewerbsfähiges Niveau. Auf der anderen Seite verfolgt er seit Jahrzehnten eine Koppelungsstrategie, indem die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag am Einkommensteuerspitzensatz orientiert wird. Auf diese Weise soll trotz des Dualismus der Unternehmensbesteuerung eine allzu große Ungleichbehandlung der Rechtsformen vermieden werden. Diese Strategie ließ sich in der Unternehmensteuerreform 2000 noch einmal beibehalten, aber nur unter Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und weil der Einkommensteuerspitzensatz schrittweise auf den Rekordtiefstand¹⁹ von 42 v.H. gesenkt wurde. Eine weitere allgemeine Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes scheint angesichts der angespannten Haushaltslage langfristig ausgeschlossen, erst recht wenn sie sich am europäischen Körperschaftsteuerniveau von im Jahr 2006 durchschnittlich 26 v.H. (EU 15: 29 v.H.) orientieren soll²⁰. Deshalb sind derzeit – so erstrebenswert eine derartige Steuerstruktur sein mag – alle Flat Tax²¹-Träume ausgeträumt.

III. Mögliche Lösungen des Strukturproblems

Inzwischen gibt es eine Reihe von Antworten auf das Strukturproblem. Auch wenn man darüber streiten kann, ob nicht die Ursache für die große Anzahl von Personenunternehmen ihrerseits im Steuerrecht liegt, das eben bisher Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften begünstigt hat, herrscht Einigkeit darüber, dass Personenunternehmen

¹⁹ Das letzte Mal hatte der Einkommensteuerspitzensatz 1925 unter dieser Marke gelegen (40 v.H., vgl. EStG 1925 v. 10. 8. 1925, RGBI I 1925, S. 189), wobei zu beachten ist, dass sich mangels Inflationsanpassung der Progressionsverlauf dramatisch zulasten mittlerer Einkommen verschoben hat.

²⁰ Durchschnitt neue EU-Mitgliedstaaten: rd. 21 v.H.

²¹ Zur jüngst in Deutschland geführten Diskussion Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2005, § 8 Rz. 78 m.w.N in FN 70.

nicht auf die Möglichkeit der steuerneutralen²² Umwandlung verwiesen werden sollen²³. Stattdessen gehen alle aktuellen Reformvorschläge in die Richtung, Personenunternehmen unter Beibehaltung ihres bisherigen Rechtskleides die Teilnahme an einer niedrigeren Besteuerung unternehmerischer Gewinne zu ermöglichen.

Noch von der alten Bundesregierung beauftragt hat der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ein Modell einer **Dualen Einkommensteuer**²⁴ mit einer partiellen **Zinsbereinigung der Unternehmensbesteuerung** vorgelegt²⁵. Von Vertretern großer Personengesellschaftskonzerne sowie vom wissenschaftlichen Beirat von *Ernst & Young* wurde das bereits in der Brühler Kommission verfolgte Rücklagenmodell²⁶ einer ermäßigt besteuerten Rücklage in der Einkommensteuer zur sog. **Tarifoption** oder auch **T-Modell** weiterentwickelt (**einkommensteuerrechtliche Lösung**)²⁷. Daneben sind durch zwingende oder optionale Einbeziehung von Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer verschiedene **körperschaftsteuerrechtliche Lösungen** denkbar.

²² Problematisch bei Beteiligung ausländischer Gesellschafter im Hinblick auf § 20 Abs. 3 UmwStG.

²³ So z. B. Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young AG, BB 2005, S. 1653; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Reform, Wiesbaden 2006, S. 3 Tz. 6; a. A. Wilk, 2006 (FN 9), S. 247.

²⁴ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/04, Wiesbaden 2003.

²⁵ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, 2006 (FN 23).

²⁶ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999 (FN 6), S. 82-86.

²⁷ Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young AG, 2005 (FN 23), S. 1653-1660.

IV. Die Antwort der Stiftung Marktwirtschaft: Einführung einer Allgemeinen Unternehmensteuer²⁸

A. Grundkonzept

Die Stiftung Marktwirtschaft verfolgt einen körperschaftsteuerrechtlichen Ansatz, indem grundsätzlich alle Unternehmen der zu einer allgemeinen Unternehmensteuer fortentwickelten Körperschaftsteuer unterworfen werden. Während sowohl der **Sachverständigenrat** als auch das **T-Modell** am **Dualismus der Unternehmensbesteuerung** festhalten und Kapitalgesellschaften weiterhin nach dem Trennungsprinzip, Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip besteuern wollen, versucht das Modell der Stiftung Marktwirtschaft dem Grunde nach den Dualismus zu überwinden, indem in Zukunft – unabhängig von der Rechtsform – sämtliche Unternehmensgewinne zunächst **auf Unternehmensebene** niedrig proportional (zwischen 25 und 30 v.H.) besteuert werden. Gewinntransfers (Ausschüttungen/Entnahmen/Veräußerungsgewinne) werden **auf Unternehmerebene** einkommensteuerrechtlich **ermäßigt nachbelastet**, so dass die Gesamtbelastung aus Thesaurierungs- und ermäßigter Nachbelastung maximal den Einkommensteuerspitzenersatz erreicht²⁹. In der Nachbelastung bei Entnahme zu Konsumzwecken liegt der entscheidende Unterschied zur Dualen Einkommensteuer.

Das Grundkonzept der Allgemeinen Unternehmensteuer bedarf einiger **Modifikationen**. Zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung entnommener Gewinne in der Progressionszone erhalten Personenunternehmer die Möglichkeit, einen Betrag von 120.000 € **transparent** zu **entnehmen**, das heißt, die Entnahme mindert den unternehmensteuerepflichtigen Gewinn und unterliegt nur dem individuellen progressiven Einkommensteuersatz (Einzelheiten unten IV.B.4). Daneben besteht für Personenunternehmen mit Gewinnen unter 120.000 € p.a. über die sog. **Kleinunternehmerregelung** die Möglichkeit, in der Einkommensteuer zu bleiben, wenn die Unternehmensteuer für sie keine Vorteile bringt

²⁸ Darstellung des Modells im Steuerpolitischen Programm v. 30.01.2006, Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006; vgl. ferner Herzig/Bohn, DB 2006, S. 1-7.

²⁹ Berechnungsbeispiel siehe unten IV.B.4.

(dazu unten IV.B.5). Diese Sonderregeln sind derzeit nur für Personenunternehmen vorgesehen. Zwar wäre es unter dem Gesichtspunkt der Rechtsformneutralität wünschenswert, auch die GmbH, eventuell begrenzt auf kleinere GmbHs, einzubeziehen, um nicht die Bemühungen des Gesellschaftsrechts um eine Vereinfachung des GmbH-Rechts zu konterkarieren. Eine ganz oder partiell transparente Besteuerung der GmbH wäre jedoch mit so erheblichen doppelbesteuerungsrechtlichen Verwerfungen verbunden, dass von der Einbeziehung zunächst abgesehen wurde.

Die Kommission Steuergesetzbuch hat sich grds. zur Auflage gemacht, nur **Steuerstrukturvorschläge** zu machen, da Steuersätze Sache der Politik sind. Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung muss eine Ausnahme gemacht werden, weil die Steuerstruktur hier unmittelbar von der Ausgestaltung des Steuersatzes insbesondere im Verhältnis zum Einkommensteuerspitzenatz abhängt. Zudem verlangt das Reformziel der Wettbewerbsfähigkeit eine Aussage zum Steuersatz. Um ein deutlich wahrnehmbares positives Signal zu setzen, ist eine signifikante Senkung der Gesamtbelastung – am besten auf 25 v.H., maximal 30 v.H. – notwendig. Kaum wahrnehmbare Trippelschritte, mit denen Deutschland stets hinter der Entwicklung hinterhinkt, bringen im Standortwettbewerb keinen Durchbruch.

Ganz entscheidend ist, dass das Unternehmensteuerkonzept mit dem Vorschlag der Stiftung zur **Reform der Kommunalfinanzen** verknüpft ist. Ausgehend von der Erkenntnis, dass die eigentliche Ursache der fehlenden Wettbewerbsfähigkeit in der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer liegt³⁰, müssen die Kommunalsteuern unbedingt in eine Unternehmensteuerreform einbezogen werden³¹. Hierzu hat die Stiftung ein

³⁰ So schon Hey, BB 1999, S. 1197-1198.

³¹ In diese Richtung grds. auch Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung/Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, 2006 (FN 23), S. 30 (Tz. 77), die den Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft dem Grunde nach unterstützen, als Alternative aber die Anrechnung der Gewerbesteuer auch auf die Körperschaftsteuer vorsehen.

Vier-Säulenmodell³² entwickelt. (1.) Die Gewerbesteuer wird ersetzt durch eine **kommunale Unternehmensteuer** sowie (2.) die **Beteiligung der Kommunen am Lohnsteueraufkommen**. (3.) Die heutige indirekte Beteiligung der Kommunen an der Einkommensteuer von 15 v.H. wird offen ausgewiesen, indem die Kommunen mit der **Bürgersteuer** ein Hebesatzrecht auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer erhalten. (4.) Die **Grundsteuer** bleibt im Wesentlichen unverändert. Die kommunale Unternehmensteuer wird von derselben Bemessungsgrundlage erhoben wie die Allgemeine (staatliche) Unternehmensteuer. Dadurch entfällt der Sonderermittlungsbedarf der Gewerbesteuer. Durch die Anknüpfung an den Unternehmensgewinn werden die heutigen ertragsunabhängigen Besteuerungselemente beseitigt. Die Lohnsteuerbeteiligung soll das kommunale Aufkommen verstetigen und gleichzeitig Kompensation für die Absenkung der kommunalen Belastung des unternehmerischen Gewinns liefern. Jeder Arbeitgeber (also auch öffentliche Unternehmen) führt hierfür 2 v.H. der Lohnsumme an die jeweilige Betriebsstättenkommune ab. Dieser Betrag wird mit der Lohnsteuerschuld des Unternehmens verrechnet, gegebenenfalls auch vergütet, so dass es nicht zu einer endgültigen Belastung der Lohnsumme kommt. Vielmehr handelt es sich um ein **Finanzausgleichsinstrument**, weshalb nach dem Konzept der Stiftung in diesem Segment auch kein Hebesatzrecht vorgesehen ist. Neben der Aufkommensverstetigung soll die Beteiligung der Kommunen am Lohnsteueraufkommen Anreize zur Schaffung von Arbeitsplätzen setzen und die an früheren Reformmodellen kritisierte Stadt-/Umlandproblematik³³ abschwächen.

B. Die einzelnen Elemente

1) Subjektiver und sachlicher Anwendungsbereich

Der Unternehmensteuer unterliegen die bisher in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften sowie **kraft Rechtsform** Personenhandelsgesellschaften. Sonstige Personengesellschaften (insbesondere Gesellschaften bürgerlichen Rechts) sind unternehmensteuerpflichtig, **wenn**

³² Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, 2006 (FN 28), S. 46-52; ausführliche Darstellung auch in: Der Städtetag Gemeindefinanzbericht, Köln 2005 (mit Kritik der kommunalen Spitzenverbände).

³³ Z.B. Kuban, ZKF 2003, S. 101.

sie unternehmerische Gewinne erzielen. Einzelunternehmer unterliegen der Unternehmensteuer, **soweit** sie unternehmerische Einkünfte erzielen. Dabei gilt ein weiter Unternehmensbegriff. Erfasst werden die heutigen Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Selbständiger Arbeit. Aus Vereinfachungsgründen wird bei gemischter Tätigkeit der Rechtsgedanke des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fortgeführt. Lediglich reine Vermietungstätigkeiten werden nicht zwingend der Unternehmensteuer unterworfen.

2) Ermittlung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns

Ermittelt wird der Gewinn des Unternehmens entweder durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-/Überschussrechnung nach einem ebenfalls von der Kommission ausgearbeiteten **Gewinnermittlungsgesetz**. Das Gewinnermittlungsgesetz entkoppelt unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips die steuerrechtliche von der handelsbilanziellen Gewinnermittlung, orientiert sich dabei aber parallel zu der Diskussion auf EU-Ebene an IAS/IFRS als „starting point“³⁴.

Für Beteiligungseinkünfte wird auf Unternehmensebene an § 8b KStG festgehalten. Ausschüttungen ebenso wie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen bleiben für Zwecke der Unternehmensteuer außer Ansatz³⁵.

Leistungsvergütungen mindern den Gewinn des Unternehmens. Dies gilt auch für Personengesellschaften, die infolge der Anwendung des Trennungsprinzips zukünftig auch mit steuerlicher Wirkung Pensionsrückstellungen bilden können. Dies birgt grds. die Gefahr der **Ausweitung des vGA-Problems auf Personenunternehmen**. Gleichwohl ist ein drastischer Anstieg der vGA-Problematik **nicht zu befürchten**, da

³⁴ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung vom 23.10.2001, KOM (2001)582 endg., Abschn. 5.18.

³⁵ Eine Besonderheit gilt für den **Einzelunternehmer**, da er keine Anteile an seinem Unternehmen veräußern kann. Die Veräußerung des Einzelunternehmens stellt eine Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter durch das Unternehmen dar. Der Veräußerungsgewinn wird zunächst auf Unternehmensebene der Unternehmensteuer unterworfen mit unmittelbarer Nachbelastung auf Einkommensteuerebene. Dabei besteht die Möglichkeit, die Einkommensteuerbelastung aufzuschieben, wenn der entnommene Veräußerungserlös in einem anderen Unternehmen reinvestiert wird.

die Gesamtbelastung der Entnahmen auf den Einkommensteuerspitzenatz begrenzt ist, und zwar – anders als dies heute im Hinblick auf die Gewerbesteuer der Fall ist – unter Einbeziehung der Belastung auf Kommunalebene. Damit entfällt für Unternehmer im Einkommensteuerspitzenatz der Vorteil der Leistungsvergütung gegenüber einer Entnahme/Ausschüttung. Für Unternehmer mit persönlichem Einkommensteuersatz unterhalb des Einkommensteuerspitzenatzes besteht die Möglichkeit der transparenten Entnahme von 120.000 € p.a. (im Einzelnen IV.B.4). Solange die jährlichen Entnahmen diesen Betrag nicht übersteigen, ist eine Angemessenheitsprüfung nicht erforderlich. Schließlich werden zusätzliche **Nichtaufgriffsgrenzen für die vGA** normiert, die zu einer Entschärfung dieses ständigen Zankapfels der Betriebsprüfung auch für die heute bereits körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften führen werden. Für den Einzelunternehmer sind – anders als noch in der Unternehmensteuerreform 2000 – **keine fiktiven Leistungsvergütungen** vorgesehen. Sie sind nicht erforderlich, da sich Doppelbelastungen in ausreichendem Umfang durch das Instrument der transparenten Entnahme vermeiden lassen.

3) Verlustverrechnung

Mit der Anwendung des Trennungsprinzips geht einher, dass Unternehmensverluste sich grundsätzlich nur noch auf Unternehmensebene auswirken. Einerseits hat dies den positiven Effekt, dass **Verlustzuweisungsgesellschaften**, die der Gesetzgeber seit Jahrzehnten – jüngst durch § 15b EStG³⁶ – ohne nennenswerten Erfolg bekämpft, automatisch ausgetrocknet würden. Andererseits ist aber auch die durch das objektive Nettoprinzip gebotene Verrechnung echter wirtschaftlicher Verluste mit positiven anderweitigen Einkünften, beispielsweise aus nichtselbständiger Arbeit, grundsätzlich nicht mehr möglich. Umso wichtiger ist es, zunächst **auf Unternehmensebene eine weite Verlustverrechnungsmöglichkeit** zu eröffnen. Diese wird zum einen durch den weiten Unternehmensbegriff geschaffen, zum anderen bedarf es der Rückkehr zum unbegrenzten Verlustvortrag. Die steuersystematisch verfehlt und

³⁶ Eingefügt durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22. 12. 2005, BGBl 2005, S. 3683.

verfassungsrechtlich bedenkliche³⁷ **Mindestbesteuerung** muss abgeschafft werden. Schließlich ermöglicht ein modernisiertes **Gruppenbesteuerungsregime** einschließlich einer gesetzlichen Regelung der **Mehrmütterorganschaft** (Voraussetzung Mindestbeteiligung von 25 v.H.) die Verrechnung zwischen verschiedenen Unternehmensteuer-subjekten.

Einkommensteuerrechtlich wirkt sich ein Verlust dagegen grds. erst im Zeitpunkt der Liquidation aus, wobei durch Vorverlegung des Zeitpunkts der Verrechnung auf den Beginn der Liquidation die Nutzbarkeit des Verlusts verbessert wird. Darüber hinaus ist ein Transfer unternehmerischer Verluste in die Einkommensteuer nur ausnahmsweise dann vorgesehen, wenn ein am Unternehmen Beteiligter von einem Gesellschaftsgläubiger in Anspruch genommen wird und zur Abwendung der Insolvenz der Gesellschaft³⁸ leistet. Diese Regelung kann unabhängig von der Rechtsform zur Anwendung kommen, also auch für den bürgerlichen Gesellschafter einer GmbH gelten. Diese sehr restriktiven Voraussetzungen sollen die Gestaltbarkeit des Verlusttransfers minimieren. Erfasst werden sollen in erster Linie die Fälle, in denen der Gesellschafter keine Rückgriffsmöglichkeit bei der Gesellschaft hat und folglich endgültig wirtschaftlich belastet ist. **Einzelunternehmer**, bei denen ein Rückgriff von vornherein ausscheidet, können unternehmerische Verluste in Höhe ihrer geleisteten Einlagen sofort mit anderweitigen einkommensteuerpflichtigen Einkünften verrechnen.

4) Vermeidung von Doppelbelastungen mit Unternehmen- und Einkommensteuer

Grundsätzlich gilt für Ausschüttungen/Entnahmen, dass sie den Gewinn des Unternehmens nicht mindern und als Einkünfte aus Finanzkapital (entspricht den heutigen Einkünften aus Kapitalvermögen) auf der Einkommensteuerebene ermäßigt nachbelastet werden. Das heutige Halbeinkünfteverfahren wird zu einem **Teileinnahmeverfahren** weiterentwickelt, was den Vorteil hat, dass das systematisch nicht zu rechtfertigende partielle Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG überwunden werden kann. Der Nachbelastungsfaktor wird – in Abhängigkeit von der Höhe

³⁷ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005 (FN 21), § 9 Rz. 67 m.w.N.

³⁸ Rechtsgedanke des früheren § 3 Nr. 66 EStG.

des Unternehmensteuersatzes – exakt am Einkommensteuerspitzensatz (zusammengesetzt aus Einkommensteuer + Bürgersteuer) ausgerichtet. Damit ergibt sich bei einer Unternehmensteuerbelastung mit Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer von 25 v.H. (inkl. SolZ) folgende Belastungssituation:

Beispiel 1:

Gewinn	100 €
./. UntSt	./. 25 €
Dividende (davon stpfl.: 34/63)	75 €
./. ESt (42 v.H. x 34/63 x 75)	./. 17 €
Gesamtbelastung: 25 UntSt + 17 ESt =	42 v.H.

Bei einer Unternehmensteuerbelastung von 30 v.H. beträgt der Nachbelastungsfaktor 20/49. Mehrbelastungen von Dividenden/Entnahmen gegenüber anderen Einkünften werden auf diese Weise bezogen auf den Einkommensteuerspitzensatz vollständig vermieden.

Das Abstellen auf den Einkommensteuerspitzensatz reicht aber nicht aus, um Mehrbelastungen auch im **Progressionsverlauf** auszuschließen. Hierzu dient das Instrument der transparenten Entnahme. Danach können Entnahmen einer an einem Personenunternehmen unmittelbar beteiligten natürlichen Personen bis zu einem Betrag von 120.000 € p.a. von der Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer abgezogen werden. Sie unterliegen als **Einkünfte aus Unternehmen** ausschließlich der Einkommen- und Bürgersteuer. Bei Beteiligung an mehreren Unternehmen kann der Abzugsbetrag nur einmal pro Kalenderjahr geltend gemacht werden und muss gegebenenfalls aufgeteilt werden. Der Abzugsbetrag ist auf den laufenden Gewinn des Unternehmens beschränkt, kann also nicht zu Verlustrück- oder -vorträgen führen. Aufgrund der Beschränkung auf den laufenden Gewinn bedarf es anders als im früheren Anrechnungsverfahren keiner Aufzeichnung der Vorbelastung des unternehmerischen Gewinns.

Grundsätzlich wäre es wünschenswert, Entnahmen des laufenden Gewinns ohne betragsmäßige Begrenzung zum Abzug zuzulassen. Die Beschränkung auf 120.000 € ist der **kommunalen Steuerverteilung** geschuldet. Denn der Abzug von der unternehmensteuerrechtlichen Be-

messungsgrundlage schlägt auf die kommunale Unternehmensteuer durch. Die transparente Entnahme unterliegt nur Einkommen- und Bürgersteuer. Der Höchstbetrag dient der Begrenzung der hierdurch bewirkten Aufkommensverschiebung zwischen Betriebsstätten- und Wohnsitzkommune. Dabei orientiert sich der Höchstbetrag am Beginn der oberen Proportionalzone von rd. 110.000 € (Splittingtarif) zuzüglich 10.000 € persönlicher Abzugsbeträge. Dies reicht grds. aus, um Doppelbelastungen zu vermeiden, da Entnahmen über 120.000 € in der Regel ohnehin zur Anwendung des Einkommensteuerspitzensatzes führen. Dann aber spielt es keine Rolle, ob die Entnahme zunächst die Unternehmensteuer durchläuft und dann einkommensteuerrechtlich ermäßigt nachbelastet wird oder ob sie ausschließlich der (vollen) Einkommensteuer unterliegt.

5) Kleinunternehmerregelung

Ausgangspunkt der Reformbemühungen ist es, Personenunternehmen unter Beibehaltung ihrer Rechtsform Zugang zu einer gegenüber der Anwendung des Einkommensteuertarifs günstigeren *Niedrigbesteuerung* thesaurierter Gewinne zu verschaffen. Vermieden werden müssen *Höherbelastungen* für Unternehmer, deren persönliche Einkommensteuerbelastung unter dem Unternehmensteuersatz liegt. Hierzu dient – unter der Voraussetzung, dass Gewinne auch tatsächlich entnommen werden (können)³⁹ – in erster Linie die transparente Entnahme.

Zusätzlich ist zur **Vermeidung** nicht nur von finanziellen, sondern auch **administrativen Mehrbelastungen** der Zwei-Ebenen-Besteuerung eine sog. Kleinunternehmerregelung vorgesehen. Unternehmen mit geringem Thesaurierungsbedarf, für die sich aus der Unternehmensteuer keinerlei Vorteile ergeben, unterliegen von vornherein ausschließlich der Einkommensteuer, wenn sie nicht zur Unternehmensteuer optieren. Die Grenze bildet ein Gewinn von 120.000 € p.a. (Drei-Jahresdurchschnitt). Sinken die Gewinne eines unternehmensteuerepflichtigen Unternehmens über einen Zeitraum von 3 Wirtschaftsjahren unter 120.000 € p.a., besteht die Möglichkeit aus der Unternehmensteuer in die Einkommensteuer zu wechseln. Die Regelung ist begrenzt auf Einzelunternehmer

³⁹ Ggf. mit sofortiger Wiedereinlage entsprechend dem unter dem Anrechnungsverfahren praktizierten Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren.

und Gesellschaften mit höchstens fünf voll haftenden natürlichen Personen. Bei Personengesellschaften wird auf den Gesellschaftsgewinn (vor Abzug von Leistungsvergütungen) abgestellt; bei Einzelunternehmern auf die Summe der unternehmerischen Einkünfte. Der **Wechsel** zwischen Einkommensteuer und Unternehmensteuer erfolgt **steuerneutral** unter Beibehaltung der Buchwerte mit **Aufstockungswahlrecht**.

Das Bedürfnis für eine derartige Regelung ergibt sich u.a. aus dem weiten Anwendungsbereich der Unternehmensteuer. Vermieden werden soll etwa die Unternehmensteuerpflicht geringfügiger nebenberuflicher Tätigkeiten. Neben der administrativen Vereinfachung dient die Kleinunternehmerregelung aber auch der sofortigen **Verrechnung von Anfangsverlusten** mit anderweitigen positiven Einkünften. Schließlich soll die Kleinunternehmerregelung die Akzeptanz der Reform erhöhen. Gerade aus der Sicht von Einzelunternehmern mag die Zwei-Ebenen-Besteuerung gewöhnungsbedürftig sein. Bringt sie zudem keine Belastungsvorteile, könnte sich schnell Widerstand formieren⁴⁰. Indessen ist die Kleinunternehmerregelung, die verschiedentlich kritisiert wird, weil sie das System kompliziere⁴¹, – anders als die transparente Entnahme – kein notwendiger Systembestandteil. Ob es ihrer bedarf bzw. wie stark sie in Anspruch genommen wird, hängt ganz entscheidend davon ab, wie stark der Unternehmensteuersatz tatsächlich gesenkt werden kann. Die Kleinunternehmerregelung hat folglich den Charakter einer Übergangsregelung.

6) Auslandssachverhalte

Empfindliche Restriktionen folgen für jede Reformüberlegung aus dem Internationalen Steuerrecht. Nicht nur das **Europarecht** ist ein unveränderliches externes Datum, sondern auch das **bestehende Netz der Doppelbesteuerungsabkommen**. Reformvorschläge, die zwingend eine Veränderung der bestehenden zwischenstaatlichen Aufkommensvertei-

⁴⁰ Dies zeigen die Erfahrungen mit der Unternehmensteuerreform 2000, wo der Einzelunternehmer als „virtuelle Kapitalgesellschaft“, obwohl es sich nur um ein Optionsangebot handelte, auf massive Kritik stieß, vgl. Raupach, *StuW* 2000, S. 360; Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins e.V., *NZG* 2000, S. 758-760; relativierend Sigloch, *StuW* 2000, S. 167.

⁴¹ Homburg, *BB* 2005, S. 2386.

lung voraussetzen, haben angesichts der Langwierigkeit von Neuverhandlungen der DBA keine Realisierungschancen.

Grundsätzlich werden Personenunternehmen in Zukunft doppelbesteuerungsrechtlich wie Kapitalgesellschaften behandelt. Das Besteuerungsrecht für den Unternehmensgewinn richtet sich nach Sitz bzw. Geschäftsleitung des Unternehmens. **Auslandsgewinne** unbeschränkt steuerpflichtiger Unternehmen führen auf Unternehmensebene zur Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer bzw. werden bei entsprechendem DBA freigestellt. Werden sie ausgeschüttet/entnommen, greift das Teilnahmeverfahren ein, ohne dass es auf die konkrete Vorbelastung ankommt. **Ausländische Gesellschafter** inländischer Unternehmen unterliegen mit ihren Ausschüttungen/Entnahmen grundsätzlich nur der gem. **Art. 10 OECD-MA** ermäßigten Kapitalertragsteuer. Eine Ausnahme gilt für transparente Entnahmen. Sie führen nach nationalem Recht nicht zu Einkünften aus Finanzkapital, sondern zu unternehmerischen Einkünften. Deshalb kann Deutschland gestützt auf **Art. 7 OECD-MA** das Besteuerungsrecht geltend machen und den ausländischen Gesellschafter im Inland mit der transparenten Entnahme zur Einkommensteuer veranlagern.

Die **Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften** ist international durchaus verbreitet, auch wenn die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip im Ausland überwiegen dürfte⁴². Insofern wird es tendenziell zu einer zahlenmäßigen Erhöhung potentieller Qualifikationskonflikte kommen. Diese sind aber bekannt und es existieren, nicht zuletzt mit dem OECD-Partnership-Report⁴³, Lösungsansätze. Unbekannt ist dagegen im Ausland die Figur des **körperschaftsteuerpflichtigen Einzelunternehmers**. Deshalb bedarf es hier Sonderregeln. Für die Frage der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht wird nicht auf den Sitz oder die Geschäftsleitung des Unternehmens, sondern auf Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Unternehmers abgestellt. Sämtliche Entnahmen, d.h. nicht nur die transparenten, führen innerstaatlich zu Einkünften aus Unternehmen mit der doppelbesteuerungsrechtlichen Konsequenz der ausschließlichen **Anwendung von Art. 7**

⁴² Siehe den Überblick bei Hey/Bauersfeld, IStR 2005, S. 649-657

⁴³ OECD (Hrsg.), Model Tax Convention, Paris 1999.

OECD-MA. Dies bedingt die Führung eines Auslandsgewinnkontos, um Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die zunächst auf Unternehmensebene thesauriert werden, auch bei späterer Entnahme einkommensteuerrechtlich freistellen zu können.

7) Sonderregelungsbedarf Einzelunternehmer

Die Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Allgemeine Unternehmensteuer stellt im Prinzip die Vergleichbarkeit der Behandlung sicher, bedingt aber eine Reihe von Sonderregeln. Dies beginnt bei der Bestimmung des Steuersubjekts und setzt sich fort in der Ermittlung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns, da Einzelunternehmer neben der transparenten Entnahme keine (fiktiven) Leistungsvergütungen vereinbaren können, sowie der Verlustverrechnung und der Veräußerung des Unternehmens. Auch der Auslandssachverhalt muss abweichend geregelt werden.

Dennoch hat sich die Kommission sowohl dagegen ausgesprochen, den Einzelunternehmer ganz aus der Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne auszunehmen, als auch gegen die Alternative einer ermäßigt besteuerten Rücklage im Rahmen der Einkommensteuer. Eine völlige Ausgrenzung des Einzelunternehmers wäre gemessen an Art. 3 GG und Art. 9 GG nicht zu rechtfertigen. Gegen eine einkommensteuerrechtliche Rücklagenlösung nur zugunsten des Einzelunternehmers sprach, dass dann zwei unabgestimmte Regime der Niedrigbesteuerung nebeneinander bestünden, und die Aufnahme bzw. das Ausscheiden eines Gesellschafters zu einem Wechsel zwischen den Regimen führen würde.

V. Fazit

Einen einfachen Königsweg der Reform der Unternehmensbesteuerung gibt es nicht. Nichtsdestotrotz gilt es, eine Steuerstruktur zu schaffen, die es dem Gesetzgeber ermöglicht, flexibel auf den Steuerwettbewerb zu reagieren, ohne Personenunternehmen von der Niedrigbesteuerung thesaurierter Gewinne auszuschließen. Wenn es gleichzeitig nicht zu einer Verschlechterung für Unternehmen mit geringen Gewinnen kommen soll, bedarf es Sonderregeln, die das System komplizieren, die aber jedenfalls solange unerlässlich sind, wie die Unternehmensteuerbelastung noch verhältnismäßig hoch ist. Sinkt die Unternehmensteuerbelastung nur auf 30 v.H., so ergeben sich nur für eine kleine Gruppe ertragsstar-

ker Personenunternehmen Vorteile aus der Einbeziehung. Man könnte einwenden, dass sich hierfür der Aufwand einer Unternehmensteuerreform (noch) nicht lohne. Doch das Hinausschieben der langfristig notwendigen Strukturreform konserviert nur den Zustand relativer Bewegungsunfähigkeit des Gesetzgebers und birgt die Gefahr, dass Deutschland im Steuerwettbewerb immer wieder ins Hintertreffen geraten wird. Die Hoffnung, das Problem werde sich durch Abwarten von alleine lösen, wird nicht aufgehen. Der Gesetzgeber hat die Strukturreform schon viel zu lange aufgeschoben. Jetzt ist die Gelegenheit so günstig wie selten zuvor. Denn eine große Unternehmensteuerreform bedarf, insbesondere wenn die Kommunalfinanzen einbezogen werden, eines parteiübergreifenden Konsenses und kann daher am ehesten von einer Großen Koalition verwirklicht werden. Zudem gab es noch nie so viele in der Öffentlichkeit breit diskutierte und bereits konkretisierte Vorschläge für eine Unternehmensteuerreform. Die Politik sollte diese Chance nutzen!

3. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung: Ein unklares und zweifelhaftes Ziel¹

Franz W. Wagner, Eberhard-Karls-Universität Tübingen

- I. Rechtsformneutralität der Besteuerung: Weit verbreitet und weitgehend unklar..... 140
- II. Wie soll Rechtsformneutralität verstanden werden? 141
 - A. Einordnung in die Hierarchie der Neutralitätspostulate ... 141
 - B. Rechtsformentscheidungen innerhalb der Entscheidungstypen der Steuerplanung..... 142
 - 1) Investitionsneutralität ohne Berücksichtigung von steuerlichen Rechtsformmerkmalen 143
 - 2) Rechtsformwahl bei einem gegebenen „Musterunternehmen“ 144
 - 3) Rechtsformneutralität als Unterfall der Investitionsneutralität 145
 - C. Bestandteile der Rechtsformneutralität 146
 - 1) Konzeptionenvielfalt der Unternehmensbesteuerung 146
 - (a) Institutionale Besteuerung 147
 - (b) Personale Besteuerung 147
 - (c) Mischformen zwischen institutionaler und personaler Besteuerung 148

¹ Diese aktualisierte und für Vortragszwecke verkürzte Darstellung basiert auf einer umfassenden Analyse der Rechtsformneutralität. (Wagner, StuW 2006, S. 101-114).

Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren

Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der
Universität Göttingen im Sommersemester 2006

Herausgegeben von

Dr. Andreas Oestreicher, Univ.-Prof., Steuerberater,
Georg-August-Universität Göttingen

Mit Beiträgen von

Dr. Annette Beller

Direktorin Finanzen,
Steuern und Rechnungswesen,
B. Braun Melsungen AG, Melsungen

Prof. Dr. Andreas Oestreicher

Steuerberater,
Georg-August-Universität Göttingen,
Göttingen

MDgt. Friedrich Brusch

Leiter der Steuerabteilung,
Hessisches Ministerium der Finanzen,
Wiesbaden

Prof. Dr. Ulrich Schreiber

Universität Mannheim, Mannheim

Prof. Dr. Norbert Herzig

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Universität zu Köln, Köln

Prof. Dr. Robert Schwager

Georg-August-Universität Göttingen,
Göttingen

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln, Köln

Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner

Eberhard Karls Universität, Tübingen

Dr. Matthias Mors

Hauptberater, Generaldirektion
für Steuern und Zollunion,
Europäische Kommission, Brüssel

Michael Wendt

Richter am Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Wolfgang Wiegard

Mitglied des Sachverständigenrats,
Universität Regensburg, Regensburg

Vorwort

Für Fachleute sowie Politiker aller Parteien besteht an der Notwendigkeit einer Unternehmenssteuerreform kein Zweifel. Wenig umstritten ist auch, dass eine Unternehmenssteuerreform im Interesse der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu einer Absenkung der Steuertarife führen muss. Eine große Zahl empirischer Studien belegt den Zusammenhang zwischen effektiver Steuerbelastung und internationalen Direktinvestitionen. Unterschiedliche Auffassungen herrschen aber in Bezug auf den Weg, der zu diesem Zweck eingeschlagen werden sollte.

Vor diesem Hintergrund werden in mehreren Beiträgen die Reformvorschläge von Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, dem Hessischen Ministerium der Finanzen und der „Stiftung Marktwirtschaft“, die zu einem großen Teil Eingang in die aktuellen Entwürfe für ein Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 gefunden haben und von daher vor allem in ihren theoretischen Reflektionen und praktischen Begründungen auch heute noch von hoher Aktualität sind, vorgestellt und diskutiert.

Das gilt nicht nur für die Duale Einkommensteuer, die in ihrer Variante einer Abgeltungssteuer in Deutschland eingeführt werden soll, sondern betrifft auch das Konzept einer Thesaurierungsbegünstigung bei Personengesellschaften, das bereits ein zentrales Element des Vorschlags der „Stiftung Marktwirtschaft“ darstellte. Die Reform der Unternehmensbesteuerung steht unter der bereits im Koalitionsvertrag formulierten Zielsetzung einer rechtsformunabhängigen Besteuerung. Dieses Ziel wird in zwei weiteren Beiträgen adressiert und diskutiert. Die darüber hinaus thematisierte Reform der Gemeindefinanzen bleibt auch über die Unternehmenssteuerreform 2008 hinaus ein aktuelles Thema.

In den vier abschließenden Beiträgen wird der Zusammenhang mit den gegenwärtigen Initiativen einer Reform der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland und einer notwendigen Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa hergestellt, die nach dem Willen der

ISBN 978-3-482-58441-1

© Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, 2007
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Druck: Medienhaus Plump, Rheinbreitbach

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	V
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Verfasserverzeichnis.....	XXVII
Abbildungsübersicht.....	XXIX
Tabellenübersicht	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
1. Teil: Duale Einkommensteuer und Abgeltungssteuer.....	1
1. Die Duale Einkommensteuer: Ziele und Konzepte	1
Wolfgang Wiegard	
2. Die Duale Einkommensteuer: Zur Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung.....	35
Ulrich Schreiber	
3. Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht aus Sicht einer obersten Landesbehörde: Eine neue Kapitalsteuer	65
Friedrich Bruschi	

2. Teil: Reform der Unternehmensbesteuerung nach dem Konzept der „Stiftung Marktwirtschaft“	93
1. Reform der Unternehmensbesteuerung und der Gemeindefinanzierung nach dem Konzept der "Stiftung Marktwirtschaft"	93
Norbert Herzig	
2. Die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft für eine wettbewerbsfähige Unternehmensteuerstruktur.....	119
Johanna Hey	
3. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung: Ein unklares und zweifelhaftes Ziel.....	137
Franz W. Wagner	
4. Gemeindefinanzen und kommunaler Standortwettbewerb – Aktuelle Forschungsergebnisse und Ansätze für eine Reform.....	163
Robert Schwager	
3. Teil: Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland und Europa.....	189
1. Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung – Ein Baustein im Projekt „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft	189
Michael Wendt	
2. Eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union	205
Matthias Mors	

3. Maßstäbe für eine Vereinheitlichung der Gewinnermittlung in Europa	227
Andreas Oestreicher	
4. Globalisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung? – Erfahrungen und Anforderungen aus Sicht eines weltweit agierenden Familienunternehmens	255
Annette Beller	
Literaturverzeichnis	275
Entscheidungen	299
Stichwortverzeichnis.....	301